Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 31793 du rôle
Inscrit le 10 décembre 2012

Audience publique du 13 février 2014

Recours formé par
Monsieur ....., …. (Allemagne)
contre un bulletin d'appel en garantie émis par le bureau d'imposition RTS Ettelbruck
et une décision du directeur de l'Administration des Contributions directes
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31793 du rôle et déposée le 10 décembre 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Stephan Wonnebauer, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ....., demeurant à …., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin d'appel en garantie émis le 6 juillet 2010 par le bureau d'imposition RTS Ettelbruck, ainsi que d'une décision du 18 septembre 2012 du directeur de l'administration des Contributions directes portant rejet de sa réclamation introduite le 9 août 2010 à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 1er mars 2013 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Stéphanie Collmann, en remplacement de Maître Stephan Wonnebauer, et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 janvier 2014.

En date du 6 juillet 2010, le bureau d'imposition RTS Ettelbruck de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie (*Haftungsbescheid*) en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée *« Abgabenordnung »*, en abrégé *« AO »,* à l'égard de Monsieur ..... en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée AAA, ci-après dénommée « la société AAA», entre-temps déclarée en faillite, ledit bulletin déclarant Monsieur ..... redevable d'un montant total de ….. euros au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires restées en souffrance pour les années 2009 et 2010.

Par courrier du 9 août 2010, le mandataire de Monsieur ..... introduisit pour le compte de son mandant une réclamation à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur ».

Par une décision du 18 septembre 2012, répertoriée sous le numéro …. du rôle, le directeur rejeta la réclamation introduite par Monsieur ..... en les termes suivants :

« Vu la requête introduite le 11 août 2010 par Me Stephan WONNEBAUER, au nom du sieur ....., ..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires d'Ettelbruck en date du 6 juillet 2010 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu le § 119 alinéa 1er AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée AAA, actuellement en faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non paiement de la retenue sur les traitements et salaires dus par la société pour les années 2009 et 2010 au montant total de .... euros, dont ....euros à titre d'intérêts ; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes retenues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que le réclamant, tout en versant un écrit datée au 3 septembre 2010 par lequel il allègue renoncer aux salaires des années 2008 à 2010, fait valoir qu'à son avis le bilan déposé par son comptable, sans qu'il ne l'ait contresigné, ne correspondrait pas à la réalité des faits ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que les retenues litigieuses ont été déclarées et opérées par la société, mais qu'elles n'ont pas été continuées au bureau de recette ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6902) ;

que dans la mesure où le gérant par l'inexécution fautive de ces obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel ;

que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;

que la responsabilité du gérant est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (CA du 6 mai 2003 no 15989C) ;

qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société ;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBI. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBI. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef du gérant d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive – « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité du gérant, pour les années d'imposition litigieuses ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no 1820 du 30 décembre 2002 que suivant assemblée générale extraordinaire du 7 novembre 2002, le réclamant a été nommé gérant administratif de la société AAA, avec effet immédiat pour une période indéterminée, sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée à la vue des éléments qui précèdent ;

Considérant que le réclamant a sciemment omis de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel des années 2009 et 2010 et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant que gérant de la société à responsabilité limitée AAA

est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur traitements et salaires des années 2009 et 2010 est justifiée ;

Considérant par ailleurs, que de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art.1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, le gérant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre ;

PAR CES MOTIFS

Reçoit la réclamation en la forme ;

la rejette comme non fondée. […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 10 décembre 2012, Monsieur ..... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'appel en garantie du 6 juillet 2010 et de la décision confirmative sur réclamation du directeur du 18 septembre 2012.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après dénommée « la loi du 7 novembre 1996 », le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, un bulletin d'établissement de la valeur unitaire, un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et un bulletin d'établissement de la fortune.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par le demandeur à l'encontre de la décision directoriale précitée, ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite contre le bulletin d'appel en garantie dont il a fait l'objet. Partant, il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement a soulevé d'office la question de la recevabilité du recours en tant qu'il est dirigé contre le bulletin d'appel en garantie eu égard à la prise en l'espèce d'une décision explicite par le directeur sur la réclamation du demandeur.

Le demandeur n'a pas pris position par rapport à ce moyen ni dans un mémoire en réplique, ni à l'audience des plaidoiries.

En vertu des dispositions de l'article 8 (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996, un bulletin d'impôt peut uniquement être directement déféré au tribunal lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande. En l'espèce, le directeur a statué sur la réclamation par une décision du 18 septembre 2012, de sorte que le recours en réformation est irrecevable pour autant qu'il est introduit directement contre le bulletin

d'appel en garantie du 6 juillet 2010. Il s'ensuit encore que le tribunal n'a pas à prendre position par rapport aux moyens et arguments invoqués par le demandeur et qui visent directement le bulletin d'appel en garantie.

Le recours en réformation est par contre recevable en tant qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 18 septembre 2012 pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur reproche à la décision directoriale du 18 septembre 2012 d'être basée sur une situation de fait erronée. Il explique à cet égard qu'il aurait été le gérant de la société AAA, déclarée en état de faillite sur aveu par un jugement du Tribunal d'arrondissement de et à Diekirch du 9 juillet 2010 et que depuis la nomination du curateur, il n'aurait plus eu la possibilité d'intervenir afin de rétablir la situation fiscale de la société AAA.

Le demandeur expose plus particulièrement que par courrier du 20 août 2010, il aurait informé le curateur que durant l'année 2009, il n'aurait perçu aucun salaire pour avoir renoncé à son paiement. Néanmoins la fiduciaire de la société AAA n'aurait pas procédé aux modifications nécessaires et aurait comptabilisé ses salaires théoriques lors de l'établissement des bilans de la société, ce qui aurait entraîné la mise en compte des impôts sur ses traitements et salaires. Il estime qu'il aurait appartenu au curateur de la faillite de la société AAA de redresser les bilans et les déclarations d'impôts de l'année 2009, ce que ce dernier aurait cependant refusé de faire, malgré un nouveau courrier de sa part du 5 octobre 2010 invitant le curateur à se charger des rectifications nécessaires. Il en serait d'ailleurs de même pour l'année 2008.

Le demandeur souligne que suite à sa réclamation du 9 août 2010 dirigée contre le bulletin d'appel en garantie du 6 juillet 2010, il aurait encore adressé un courrier au directeur le 3 septembre 2010 pour le rendre attentif au fait que son salaire n'aurait pas été payé, de sorte que les bilans et les déclarations d'impôts de la société en faillite AAA auraient dû être modifiés en ce sens. Il en déduit que le directeur aurait eu « *la possibilité de procéder, par voie gracieuse, aux rectifications nécessaires* ».

Il donne encore à considérer que suite au refus du 8 novembre 2010 du bureau d'imposition de lui accorder un report de l'exécution du bulletin d'appel en garantie du 6 juillet 2010, il aurait adressé les 12 et 16 novembre 2010 d'itératifs courriers audit bureau d'imposition pour mettre en exergue qu'il n'aurait pas signé les bilans de la société AAA et qu'il aurait renoncé à ses salaires pour les années 2008 à 2010.

En droit, le demandeur, tout en admettant que le dirigeant d'une société à responsabilité limitée peut être tenu au paiement de l'impôt dû par celle-ci, soutient que l'impôt, dont le paiement est sollicité en l'espèce, ne serait pas dû par la société AAA. Si l'employeur est tenu de retenir l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel, aucun impôt ne serait dû si le personnel n'a pas perçu de traitements ou salaires, tel que ce serait le cas en l'espèce.

Le demandeur fait valoir que l'inaction du curateur de la faillite de la société AAA, en ce sens que ce dernier n'aurait pas procédé aux modifications, respectivement aux rectifications des bilans et déclarations d'impôts de la société, ne lui serait pas imputable.

Le demandeur affirme encore qu'un avis d'imposition aurait dû être établi et lui envoyé avant le bulletin d'appel en garantie qui ne déterminerait pas le quantum de l'impôt dû.

Il expose également que le bulletin d'appel en garantie serait à considérer comme un acte administratif auquel le droit commun serait applicable et qui pourrait partant faire l'objet d'un retrait par l'administration compétente. Lors de l'établissement d'un bulletin d'appel en garantie, le bureau d'imposition bénéficierait par ailleurs d'un pouvoir d'appréciation et devrait évaluer dans quelle mesure et quelle hauteur le tiers serait tenu de payer l'impôt dû.

Le demandeur insiste ensuite sur le fait qu'il aurait tout mis en œuvre pour mettre en évidence que les impôts réclamés ne seraient pas dus. Il conteste d'ailleurs toute exécution fautive de son mandat de gérant et pour le cas où le tribunal retiendrait néanmoins une telle exécution fautive dans son chef, il conteste encore que le receveur n'ait pas pu percevoir l'impôt sur les traitements et salaires d'un montant de …. €.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Etant donné que, tel que cela a été retenu ci-avant, le tribunal n'a pas à prendre position par rapport aux moyens et arguments invoqués par le demandeur visant directement le bulletin d'appel en garantie, le tribunal est amené à constater que les moyens et les arguments du demandeur qu'il lui incombe d'analyser se résument en substance aux explications du demandeur d'après lesquelles il aurait renoncé à ses salaires pour les années en cause, à savoir les années 2009 et 2010. Dès lors qu'aucune retenue d'impôts sur ses traitements et salaires n'aurait eu lieu d'être pour les années visées, les impôts lui réclamés en l'espèce ne seraient pas dus et partant une exécution fautive de son mandat de gérant ne saurait lui être reprochée.

Il convient de rappeler qu'en vertu des dispositions de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO, qui dispose que « *Die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Il s'ensuit que le gérant d'une société à responsabilité limitée est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du fait du non-paiement des impôts dont est redevable une personne morale, il y a lieu de se référer plus particulièrement aux dispositions du paragraphe 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que : « *Die Vertreter und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den §§ 103 bis*

108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind ».

Ces dispositions légales mettent ainsi une obligation personnelle à charge des représentants légaux de la société de veiller au paiement des impôts dus par cette dernière.

Il se dégage encore de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Au voeu du paragraphe 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « StAnpG » disposant que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir discrétionnaire dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et ensuite en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée et le montant à réclamer, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Il résulte encore du § 2 StAnpG disposant que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen* », que l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles, en opportunité et en équité, de fonder sa décision.

Il est constant en cause, tel que cela ressort des pièces versées au dossier que le demandeur a été nommé gérant unique de la société AAA lors de l'assemblée générale extraordinaire tenue à l'issue de la constitution de ladite société le 7 novembre 2002 et que depuis la dernière cession de parts de la société AAA, à savoir celle du 12 décembre 2008, il détient la moitié des parts de ladite société. Le tribunal est dès lors amené à retenir que, compte tenu de l'exclusivité du pouvoir de signature conféré au demandeur, ainsi que du fait qu'il détient en outre la moitié des parts de la société, il lui incombait de veiller à ce que la société AAA remplisse ses obligations fiscales. Dès lors, le comportement fautif à l'origine du manquement par la société AAA à ses obligations fiscales doit *a priori* être imputé au seul demandeur, en l'absence d'une autre personne ayant disposé de pouvoirs concurrents.

Afin d'établir l'existence d'une erreur d'appréciation commise par le bureau d'imposition lors de l'établissement du bulletin d'appel en garantie du 6 juillet 2010 et reprise par le directeur dans la décision déférée, le demandeur fait en substance valoir que les bilans et les déclarations d'impôts établis par la fiduciaire chargée de la comptabilité de la société

AAA seraient incorrects dans la mesure où ces documents ne tiendraient pas compte de sa renonciation à ses salaires pour les années 2009 et 2010 et que partant le calcul des retenues fiscales et sociales serait erroné. Or, l'exécution de ces tâches par une fiduciaire en exécution d'un contrat d'entreprise s'analyse, dans le cadre sous examen, à une délégation de l'exécution d'une obligation légale qui n'est pas de nature à annihiler la responsabilité personnelle du représentant de la société qui est tenu de surveiller et de vérifier le travail de la fiduciaire.[1] En effet, lorsque, en raison de l'ampleur de ses tâches le représentant d'une société doit recourir aux services d'autrui, il n'est pas déchargé par un choix inapproprié et a un devoir de surveillance sur ceux auxquels il confie l'exécution de certaines tâches. Si le devoir de surveillance est apprécié moins sévèrement en cas de recours à un professionnel – en raison précisément des compétences de celui-ci – le fait que la comptabilité est confiée à un professionnel ne dispense pas le représentant de veiller à la remise des déclarations.[2] Il s'ensuit que le demandeur, en tant que représentant de la société AAA, a continué à être responsable de l'accomplissement des obligations fiscales envers l'administration fiscale au vu de la fonction qu'il a occupé dans la société. Force est encore au tribunal de constater que le demandeur n'a pas établi qu'il ait exercé son devoir de surveillance de la fiduciaire en bonne et due forme, la simple affirmation qu'il n'aurait pas signé les bilans de la société étant insuffisante à ce égard. Cette conclusion n'est pas énervée par l'argumentation du demandeur qu'il aurait informé le curateur de la faillite de la société AAA, ainsi que l'administration fiscale de rectifications à faire aux documents comptables et fiscales de la société. Une telle information ne permet pas de pallier au défaut par le demandeur d'honorer son devoir de surveillance de la fiduciaire lui incombant en sa qualité de gérant unique de la société puisque ce devoir de surveillance aurait dû s'exercer au jour le jour avant même le dépôt des documents comptables et fiscales auprès des autorités compétentes et bien évidemment avant la déclaration en état de faillite de la société AAA. A cela s'ajoute encore que la renonciation du demandeur à ses salaires pour les années 2009 et 2010 n'est intervenue qu'après l'émission du bulletin d'appel en garantie litigieux en date du 6 juillet 2010 et le prononcé de la faillite de la société AAA par le jugement du 9 juillet 2010, précité, tel que cela ressort plus particulièrement du courrier de son mandataire du 20 août 2010 adressé au curateur de la faillite de la société AAA, de sorte que contrairement à ses affirmations, le demandeur avait bien touché des salaires au titre des années 2009 et 2010. Par conséquent, le tribunal est amené à retenir que le comportement fautif à l'origine du manquement à ses obligations fiscales par la société AAA est imputable au demandeur.

Partant, le tribunal est amené à conclure que c'est à bon droit que le directeur a déclaré non fondée la réclamation introduite par le demandeur.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent et à défaut d'autres contestations que le recours est à déclarer non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

[1] Cf. Cour adm. 19 déc. 2013, n° 32272C du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu .

[2] Cf. Fabienne Rosen, *Obligations et responsabilité des dirigeants de société en matière de contributions directes*, dans Droit fiscal luxembougeois IFA, Bruylant 2008, p.198

déclare le recours principal en réformation irrecevable pour autant qu'il vise le bulletin d'appel en garantie émis par le bureau d'imposition RTS Ettelbruck le 6 juillet 2010 ;

déclare le recours principal en réformation recevable pour le surplus ;

au fond, le déclare non fondé et en déboute ;

dit qu'il n'y pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par:

Françoise Eberhard, vice-président,
Andrée Gindt, juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 13 février 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Françoise Eberhard